


0-792901

На правах рукописи



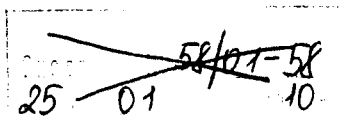
Цыганков Ким Юрьевич

**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА КАПИТАЛА**

Специальность
08.00.12 – Бухгалтерский учёт, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Новосибирск – 2009



**Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учёта и аудита
НОУ ВПО «Сибирская академия финансов и банковского дела»**

Научный консультант

**доктор экономических наук, профессор
Соколов Ярослав Вячеславович**

**Официальные
оппоненты**

**доктор экономических наук, профессор
Рассказова-Николаева Светлана Алексеевна**

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000690330

**доктор экономических наук, профессор
Максимова Галина Васильевна**

**доктор экономических наук, профессор
Зайцева Ольга Петровна**

Ведущая организация

**Саратовский государственный социально-
экономический университет**

**Защита состоится 18 февраля 2010 г. в 11.00 часов на заседании
диссертационного совета Д 212.169.03 по экономическим наукам в
ГОУ ВПО «Новосибирский государственный университет экономики и
управления» – «НИНХ» по адресу: 630099, г. Новосибирск, ул. Камен-
ская 56, ауд. 29.**

**С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Новосибирско-
го государственного университета экономики и управления, с авторе-
фератом – на официальном сайте ВАК Минобрнауки России.**

Автореферат разослан «14» января 2010 г.

**Отзывы на автореферат в двух экземплярах, заверенные гербо-
вой печатью, просим направлять на имя ученого секретаря диссера-
ционного совета.**

**Ученый секретарь
диссертационного совета**

В.В. Остапова

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Развитие рыночной экономики и образовательной системы России предъявляет повышенные требования к качеству теории бухгалтерского учёта. В связи с присоединением России к Болонскому процессу возрастает значение общепрофессиональных учебных дисциплин, к которым относится и теория бухгалтерского учёта. Теория бухгалтерского учёта необходима и для практиков: методологов, разрабатывающих нормативные документы, регулирующие порядок ведения учёта, профессиональных аудиторов и бухгалтеров, обязанных принимать в нестандартных ситуациях самостоятельные решения на основе собственного профессионального суждения.

Однако современная теория бухгалтерского учёта таким требованиям не удовлетворяет. Об этом свидетельствуют высказывания ведущих российских бухгалтеров:

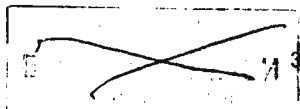
«То, что выдаётся в настоящее время за теорию бухгалтерского учёта, представляет собой или ненужную схоластику типа – предмет и метод, или азбучные истины, или обзор форм счетоводства и нормативных документов. Вместе с тем глубинные идеи, лежащие в основе теории, не рассматриваются вообще, превращая курс теории в курс без теории»¹.

«Система постулатов, принципов и методик, сложившаяся в курсе теории бухгалтерского учёта, не претерпела в течение последних пятидесяти лет каких-либо значимых усовершенствований. Большинство опубликованных у нас за полвека работ, являются компиляциями, свидетельствующими о глубоком кризисе в разработке теоретических аспектов бухгалтерского учёта. Многие ухватились за учётные теории, сформированные в последние десятилетия на Западе, отказываются вести оригинальные научные исследования в области теории бухгалтерского учёта. Почти не видно диссертаций на эту тему. Многие учёные и практики, недовольные нынешним состоянием теории бухгалтерского учёта, с болью подчёркивают, что безвозвратно упущены несколько десятилетий»².

На наш взгляд, для подобных критических высказываний имеются достаточные основания. До сих пор не решена главная теоретическая проблема – не появилось общепринятого определения предмета бухгалтерского учёта – основополагающей категории, через которую должны определяться все другие понятия теории бухгалтерского учёта. От-

¹ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта. М.: ФиС, 2000. С. 5.

² Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учёта: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учёт, 2007. С. 4.



сутствие этой фундаментальной основы препятствует появлению общепринятых и ясных истолкований ряда основных элементов метода.

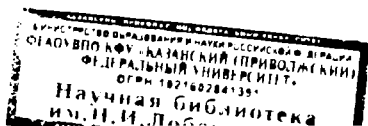
Так и не удалось, на взгляд автора, создать концепцию бухгалтерской отчётности: содержательно определить это сложное информационное образование, назвать идею, объединяющую в единое целое все её статьи, изобразить её структуру. Вместо *определений* в литературе приводятся лишь *описания* исторически сложившихся форм отчётности, содержащие перечни входящих в них разделов и статей, многие из которых – капитал и прибыль, доходы и расходы, активы и пассивы, амортизация и др. – тоже не имеют общепринятых определений. Проблематичен вопрос с группировкой данных в бухгалтерском балансе: статьи капитала и прибыли позиционируются в этом документе под заголовком «Пассив», что противоречит их экономической природе и не находит объяснений в рамках существующей теории. К пробелам современных теорий следует также отнести отсутствие экономически содержательных определений дебета и кредита системы бухгалтерских счетов и убедительных научных истолкований двойной записи.

Степень разработанности проблемы. Поиски научных объяснений системы бухгалтерского учёта, полученной в готовом виде из Италии, на протяжении нескольких веков являются приоритетным направлением развития учётной мысли.

Основы теории бухгалтерского учёта созданы в XVII–XX веках зарубежными бухгалтерами М. де ла Портом, Ж. Савари, Э. Дегранжем, Э. Джонсом, Н. д' Анастасио, Ф. Виллой, Ф. Марчи, Д. Чербони, Э. Пизани, Е. Леоте, А. Гильбо, К. ван Гезелем, Ф. Гюгли, И. Шером, Ф. Бестой, Ж. Дюмарше, Э. Шмаленбахом и российскими бухгалтерами Ф.В. Езерским, И.П. Руссияном, А.М. Вольфом, В.Д. Беловым, Э.Г. Вальденбергом, Е.Е. Сиверсом, Н.С. Лунским, Г.А. Бахчисарайцевым, Р.Я. Вейцманом, Л.И. Гомбергом, Н.А. Блатовым, И.Р. Николаевым, А.П. Рудановским, А.М. Галаганом, Н.С. Помазковым, Н.А. Кипарисовым и др. В этот период бухгалтерами были сформулированы первые теории двойной записи, осознан факт смещения данных в балансе, и предложен способ его устранения в рамках теории двух рядов счетов.

С 1930 года в СССР стала создаваться новая теория, основанная на трактовке бухгалтерии как методологической науки. В соответствии с этой трактовкой теория сводилась к двум основным понятиям – предмету и методу бухгалтерского учёта.

Значительный вклад в становление этой теории внесли Я.М. Гальперин, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонтьев, А.И. Лозинский и др. В послевоенный период теория получила развитие в работах П.С. Безруких, Э.К. Гильде, Н.В. Дембинского, В.Г. Макарова, А.Ш. Маргулиса, А.С. Наринского, В.И. Петровой, П.И. Савичева, А.И. Сумцова, А.Д. Шеремета и др. Свой современный вид теория приняла в работах М.И. Ку-



тера, В.В. Ковалёва, Н.Т. Лабынцева, Г.В. Максимовой, М.В. Мельник, В.Ф. Палия, Л.В. Поповой, С.А. Рассказовой-Николаевой, Я.В. Соколова, А.А. Шапошникова и др.

На наш взгляд, трактовка бухгалтерии как методологической науки – важнейшее достижение учётной мысли, выгодно отличающее российскую теорию от международных. И лишь нерешённость проблемы определения предмета бухгалтерского учёта не позволяет российским бухгалтерам реализовать это преимущество.

В последние десятилетия значительное влияние на развитие отечественной теории оказали работы зарубежных бухгалтеров – Р. Энто-ни, Дж. Риса, Б. Нидлза, Х. Андерсона, Д. Колдуэлла, Э. Хендриксена, М. ван Бреды, Ж. Ришара, Ф. Обербринкманна и др. Однако акцент в этих работах сделан на вопросах оценки, в то время как проблемам баланса, счетов и двойной записи, составляющих, по мнению ведущих российских бухгалтеров, «суть бухгалтерии как науки»³ и до сих пор не решённых, внимания не уделяется.

Цель исследования – разработка базовых концепций теории и методологии бухгалтерского учёта капитала⁴. Для достижения указанной цели поставлены и решены следующие задачи:

- исследована сущность бухгалтерской отчётности, как способа отражения предмета бухгалтерского учёта и выявлена связь предмета и метода бухгалтерского учёта, выражающаяся в тождестве предмета бухгалтерского учёта и итога бухгалтерского баланса;

- сформулированы критерии предмета бухгалтерского учёта, позволившие определить его как капитал и два способа его разложения;

- продемонстрировано использование в системе бухгалтерского учёта особой бухгалтерской арифметики, предназначенной для представления отрицательных значений капитала и его разложений с помощью положительных чисел и её недостатки, главным из которых является искажение формы бухгалтерского баланса;

- разработаны способы повышения прозрачности бухгалтерской (финансовой) отчётности в части разложения капитала по источникам его образования;

- предложена концепция бухгалтерской отчётности, как единой системы данных о состоянии и движении капитала в разрезе двух его разложений, графически изображена её иерархическая структура, сформулирован общий подход к определению статей бухгалтерской от-

³ Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учёта. М.: ФиС, 1988. С. 239

⁴ Термин «бухгалтерский учёт капитала» (вместо термина «бухгалтерский учёт») впервые предложен в работе (Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учёта: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учёт, 2007. С. 12). Этим автор подчеркнул, что предметом бухгалтерского учёта является, по его мнению, капитал.

чѐтности как разложений капитала и способ представления в ней отрицательных чисел;

– исследована методология двойной записи, вытекающая из капитала, как предмета бухгалтерского учѐта и бухгалтерской арифметики, выявлены недостатки указанной методологии и способы их устранения;

– предложен способ прозрачного (для понимания и критического анализа) представления единой системы основных теоретических и методологических положений бухгалтерского учѐта капитала.

Объектом исследования являются теория и методология бухгалтерского учѐта, и история их развития.

Предметом исследования являются:

1. Капитал и два способа его разложения как предмет бухгалтерского учѐта.

2. Бухгалтерская отчѐтность и бухгалтерский баланс, бухгалтерские счета и двойная запись – как основные элементы методологии бухгалтерского учѐта капитала.

3. История развития учѐтной мысли с позиции теории бухгалтерского учѐта капитала в части происхождения бухгалтерии, а также эволюции бухгалтерского баланса.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили труды ведущих отечественных и зарубежных авторов в области основ теории и методологии бухгалтерского учѐта, истории его развития, философии и методологии науки, политэкономии, экономической теории, основ математики и истории её развития, общей истории Древнего Рима и средневековой Италии.

В ходе исследования применялся диалектический метод, предполагающий изучение объектов, закономерностей и явлений в их развитии и взаимосвязи, а также метод структурного анализа, метод сравнений и аналогий, методы обобщения и абстрагирования, сочетания анализа и синтеза, сочетания исторических и логических подходов к получению доказательств и аргументации новых теоретических положений.

Научная новизна результатов исследования заключается в доказательном определении предмета бухгалтерского учѐта как капитала и двух способов его разложения и создании на этой основе новой трактовки основ методологии: концепции бухгалтерской отчѐтности как единой системы данных о капитале организации, концепции системы бухгалтерских счетов и двойной записи.

Важнейшие результаты, полученные лично автором, и обладающие научной новизной, сводятся к следующему:

1. Введено в научный оборот понятие «итогацентричность бухгалтерской отчѐтности» и определена на этой основе связь предмета и метода бухгалтерского учѐта в виде тождества предмета бухгалтерского учѐта и итога бухгалтерского баланса (п. 1.2).

2. Предмет бухгалтерского учёта доказательно определён как капитал и два способа его разложения на основании объективных критериев, методологических и экономических, вытекающих из итегоцентричности бухгалтерской отчётности (п. 1.2–1.5).

3. Введены в научный оборот понятие «бухгалтерская арифметика» и вытекающие из него трактовки:

а) данных на активно-пассивных счетах – как разложений капитала (статей бухгалтерской отчётности), меняющих знак;

б) исторического баланса – как технической формы баланса капитала (п. 1.5).

4. Разработаны способы повышения прозрачности российской и международной бухгалтерской (финансовой) отчётности в части разложения капитала по источникам его образования (п. 2.1).

5. Разработана концепция бухгалтерской отчётности, включающая в себя определение её, как единой системы данных о состоянии и движении капитала в разрезе двух его разложений, графическое изображение иерархической структуры отчётности, общий подход к определению статей бухгалтерской отчётности как разложений капитала и способ представления в бухгалтерской отчётности отрицательных чисел (п. 2.2).

6. Предложено новое истолкование методологии двойной записи, вытекающее из капитала, как предмета бухгалтерского учёта, выявлены свойственные этой методологии недостатки, предложены альтернативные методологии бухгалтерских счетов и бухгалтерских записей, свободные от выявленных недостатков (п. 2.4).

7. Единая система основных положений теории и методологии бухгалтерского учёта капитала представлена в фальсифицируемой (прозрачной для понимания и критического анализа) форме⁵ (п. 2.6).

Выполненное исследование соответствует паспорту специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учёт, статистика:

п. 1.1. Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учёта (п. 1–2);

п. 1.2. Методология построения учётных и статистических показателей, характеризующих социально-экономические совокупности (п. 4–7);

п. 1.5. История развития методологии и организации бухгалтерского учёта (п. 3).

⁵ «Фальсификация — научная процедура, имеющая своим результатом установление ложности соответствующей гипотезы посредством эмпирической проверки на соответствие экспериментальным данным или теоретической проверки на соответствие принятым в научном сообществе фундаментальным теориям» (Новейший философский словарь. Мн.: Книжный Дом. 2003).

Теоретическая значимость исследования заключается в научном обосновании определения предмета бухгалтерского учёта как капитала и двух способов его разложения; в истолковании на этой основе элементов методологии бухгалтерского учёта – бухгалтерского баланса и бухгалтерской отчётности, бухгалтерских счетов и двойной записи; в выявлении недостатков названных элементов методологии и разработке способов их устранения.

Практическая значимость исследования. Результаты исследования могут использоваться для совершенствования системы нормативных документов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учёта и содержание бухгалтерской отчётности⁶, а также для разработки учебных пособий и методик преподавания учебных дисциплин «Теория бухгалтерского учёта», «История бухгалтерского учёта», «Бухгалтерский финансовый учёт», «Бухгалтерская (финансовая) отчётность».

Апробация исследования. Основные положения и результаты исследования были представлены в докладах на конференциях «Вузы Сибири и Дальнего Востока – Транссибу» (Новосибирск, 2003), «Актуальные проблемы бухгалтерского учёта, аудита и анализа» (Иркутск, 2004), «Бухгалтерский учёт, аудит, налоги, финансовый менеджмент» (Новосибирск, 2007), «Бухгалтерский учёт, аудит, налоги и финансовый менеджмент» (Новосибирск, 2008), а также на международных научно-практических конференциях «Реформирование и развитие финансовых систем республики Казахстан и Российской Федерации» (Казахстан, гор. Семей, 2006) и «Роль финансовой отчётности в развитии рыночной экономики» (Казахстан, гор. Астана, 2007).

Результаты исследования используются при преподавании учебных дисциплин «Теория бухгалтерского учёта» и «История бухгалтерского учёта» в Сибирской академии финансов и банковского дела (САФБД), а также при реализации УМЦ ИПБ России образовательных программ «Теория бухгалтерского учёта» и «История развития бухгалтерского учёта», что подтверждено справками о внедрении. На их основе написана монография «Очерки истории бухгалтерского учёта: происхождение двойной бухгалтерии», рекомендованная УМО вузов в качестве учебного пособия для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учёт, анализ, аудит».

⁶ Например, для создания ПБУ-гlossария, содержащего единую систему терминов и их экономически содержательных определений, обязательных для использования во всех остальных ПБУ; для реструктуризации раздела «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса; для обоснования необходимости использования в бухгалтерской отчётности современных способов обозначения отрицательных чисел и т.д.

Публикации. Результаты исследования отражены в 37 публикациях автора, в том числе в трёх индивидуальных монографиях и 32 статьях в журналах (из них 17 – в изданиях, рекомендованных ВАК). Общий объём публикаций по теме диссертации – 91,33 п.л., в том числе авторский вклад – 90,98 п.л.

Структура и объём работы. Диссертация состоит из введения, четырёх глав, заключения и списка использованной литературы из 314 наименований. Основной текст изложен на 303 страницах машинописного текста, включает 6 рисунков, 16 таблиц и 17 приложений.

Содержание диссертации:

Введение.

1. Концептуальные основы бухгалтерского учёта.
 - 1.1. Главная проблема теории бухгалтерского учёта.
 - 1.2. Методология исследования системы бухгалтерского учёта.
 - 1.3. Теория двух рядов счетов.
 - 1.4. Капитал, как родовое понятие бухгалтерии и экономики.
 - 1.5. Бухгалтерская арифметика.
2. Истолкование и оптимизация методологии бухгалтерского учёта.
 - 2.1. Оптимизация разложения капитала по источникам.
 - 2.2. Концепция бухгалтерской отчётности.
 - 2.3. Определение бухгалтерии как науки.
 - 2.4. Двойная запись: причины, недостатки, альтернативы.
 - 2.5. Методология учёта на бухгалтерских счетах.
 - 2.6. Тезисы теории и методологии бухгалтерского учёта капитала.
3. История учётной мысли с позиции теории бухгалтерского учёта капитала.
 - 3.1. Происхождение бухгалтерии.
 - 3.2. Бухгалтерский баланс и развитие учётной мысли.
 - 3.3. Эволюция способов представления отрицательных чисел на счетах и в отчётности.
4. Применение результатов исследования.
 - 4.1. Определение доходов и расходов.
 - 4.2. Анализ Принципов МСФО.
 - 4.3. Теория учёта капитала в учебном процессе.

Заключение.

Библиографический список использованной литературы.

Приложения.

Структурно-логическая схема исследования изображена на рис. 1.



**Рисунок 1 – Структурно-логическая схема
диссертационного исследования**

II. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Введено в научный оборот понятие «итогоцентричность бухгалтерской отчётности» и определена на этой основе связь предмета и метода бухгалтерского учёта в виде тождества предмета бухгалтерского учёта и итога бухгалтерского баланса.

Главной проблемой теории бухгалтерского учёта была и остаётся проблема доказательного и ясного определения предмета бухгалтерского учёта и, что не менее важно, связей предмета и метода. В момент создания российской теории предмет бухгалтерского учёта был определён лишь в самой общей форме тремя способами:

- как то, что считает бухгалтерия;
- как основополагающее понятие бухгалтерии, через которое определяются и объясняются все остальные её понятия;
- как то, что отражается в бухгалтерской отчётности.

Более конкретного определения найти и обосновать не удалось.

Опираясь на последнюю формулировку и развивая её, покажем, что предметом, отражающимся в бухгалтерской отчётности, является единственный показатель, разложенный по двум разным основаниям. Такой вывод является логическим следствием известного теоретического положения, согласно которому стороны бухгалтерского баланса равны между собой потому, что представляют собой разные разложения одной величины – итога баланса. Отсюда справедливо обратное: все статьи бухгалтерского баланса есть различные разложения одной и той же величины – итога бухгалтерского баланса.

Примем во внимание и то обстоятельство, что статьи всех прочих документов бухгалтерской отчётности (формы 2–5) являются или аналитическими разложениями, или оборотными ведомостями к статьям баланса. Это позволяет прийти к более общему выводу: **все статьи не только баланса, но и бухгалтерской отчётности в целом представляют собой разложения по двум основаниям (составу и источникам) единственного показателя, являющегося итогом бухгалтерского баланса в его естественной форме. Назовём это свойство бухгалтерской отчётности итогоцентричностью.**

Итогоцентричность – важнейшее свойство бухгалтерской отчётности и новый способ её понимания. В настоящее время бухгалтерский баланс понимается, как правило, через две совокупности статей – активных и пассивных, то есть через множество сущностей. Исходя из итогоцентричности, все эти статьи должны пониматься и определяться как аналитические разложения итога баланса. Это даёт достаточные основания для отождествления итога бухгалтерского баланса в его естественной форме с предметом бухгалтерского учёта. А указан-

ное отождествление, в свою очередь, позволяет установить конкретные связи уже существующих положений отечественной теории с предметом бухгалтерского учёта. Покажем это.

1. Баланс – способ отражения предмета бухгалтерского учёта в виде двух его разложений: а) по составу; б) по источникам образования.

2. Равенство сторон в балансе объясняется тем, что это разные разложения одного и того же показателя – предмета бухгалтерского учёта.

3. Двойная запись объясняется необходимостью согласованного (параллельного) изменения обоих разложений предмета бухгалтерского учёта.

4. Под фактами хозяйственной жизни понимаются события, меняющие статьи баланса, то есть размер предмета или тех или иных его разложений.

5. Факты хозяйственной жизни классифицируются по их воздействию на итог баланса (предмет бухгалтерского учёта) или отдельные его разложения.

6. Классификация бухгалтерских счетов по их экономическому содержанию фактически является классификацией счетов по их участию в одном из двух разложений предмета бухгалтерского учёта.

Таким образом, понятие итогоцентричности бухгалтерской отчётности позволило определить: а) местоположение предмета бухгалтерского учёта в отчётности и б) связи предмета с методом и другими, уже существующими теоретическими положениями. Но для определения конкретного показателя, являющегося предметом бухгалтерского учёта, понятия итогоцентричности недостаточно: как будет показано ниже, баланс не имеет научно обоснованных и общепринятых формы и итога.

Тем не менее, опираясь на итогоцентричность, можно вывести критерии, позволяющие доказательно и точно определить предмет бухгалтерского учёта.

2. Предмет бухгалтерского учёта доказательно определён как капитал и два способа его разложения на основании объективных критериев, методологических и экономических, вытекающих из итогоцентричности бухгалтерской отчётности.

Для выявления критериев воспользуемся проектным подходом: воспроизведём ход проектирования простейшей итогоцентричной информационной технологии, являющейся аналогом системы бухгалтерского учёта.

Из итогоцентричности бухгалтерии следует, что аналогами её являются информационные технологии, цель которых – исчисление и разложение по двум разным основаниям – составу и источникам – одного показателя. Таким аналогом может быть, например, статистическая задача учёта движения населения губернии.

Пример. Допустим, губерния состоит из трёх уездов, население каждого из которых, как и губернии в целом, постоянно меняется. Причинами (источниками) этих изменений являются:

- естественный прирост/убыль населения (рождаемость и смертность);

- миграция населения, то есть выезд его на постоянное жительство вовне и приезд на постоянное жительство извне.

Главным критерием эффективности демографической политики примем изменение численности населения губернии за тот или иной период, отражаемое показателем Дельта населения (или просто Дельта). Будем называть его предметом учёта. Дельта является комплексным показателем, синтезирующим все успехи и неудачи демографической политики и наиболее всесторонне отражающим её эффективность. Единицей измерения Дельта являются души.

Помимо исчисления собственно величины Дельта, она разлагается таким образом, чтобы представлять в отчётности:

- а) изменение населения губернии с разбивкой по каждому уезду;

- б) изменение населения губернии с разбивкой по причинам (источникам).

Начнём с проектирования выходного документа системы. Двусторонняя форма его вытекает из сути задачи. Документ вполне можно назвать балансом: ведь стороны его должны быть равными, поскольку являются разными разложениями одной и той же величины. Такая «балансовая» форма наглядно отражает содержание сформированных данных и суть поставленной задачи. В ней представлен и главный показатель, причём, на надлежащем месте – в качестве главного итога, и оба его разложения (табл. 1).

Таблица 1 – Баланс движения населения в губернии за январь 1906 г.

С разбивкой по уездам		С разбивкой по источникам	
Уезды	Кол-во	Источники	Кол-во
Уезд 1	–	Естественный прирост	–
Уезд 2	–	Миграция	–
Уезд 3	–		
Итого Дельта населения	–	Итого Дельта населения	–

Прежде чем, продолжить проектирование, сформулируем два критерия предмета учёта итоговых информационных технологий.

1. Критерий наибольшей содержательности – предметом учёта является показатель, наиболее всесторонне и полно отражающий качество демографической политики.

2. Критерий определяемости статей баланса – предметом учёта является показатель, через который, как его составные части, опреде-

ляются все прочие статьи баланса. Например: в статье «Уезд 1» отражается та часть изменения населения губернии (Дельта), которая приходится на уезд 1, а в статье «Миграция» отражается та часть Дельта, причиной которой является миграция.

Будем называть эти критерии внешними, поскольку ими могут воспользоваться не только учётные работники, но и все пользователи отчётности.

Перейдём к методологии формирования отчётной формы, максимально приближая её к бухгалтерской методологии. В таком случае, во-первых, все факты изменения состава населения должны документироваться, а первичные документы передаваться в отдел статистики. Во-вторых, для учёта и обобщения фактов движения в этом отделе создаются регистры, аналогичные двусторонним бухгалтерским счетам с дебетом (левая сторона) и кредитом (правая сторона). Счета эти, как и в бухгалтерии, открываются под каждую строку отчётной формы. Таким образом, всего счетов будет пять: три счёта (для уездов) на левой стороне баланса, и два счёта (для источников) на правой стороне баланса.

Отсюда вытекает третий критерий предмета учёта – *критерий двух непересекающихся групп счетов*. Поскольку каждый счет закрепляется за одной статьёй баланса или, по крайней мере, за одной его стороной, все счета делятся на две непересекающиеся группы. Справедливо и обратное: счетов, на которых попеременно отражаются то составные части предмета, то источники предмета (аналогов активно-пассивных счетов бухгалтерского учёта) в балансе, итогом которого является предмет, быть не может.

Продолжим проектирование, определив назначения сторон обеих групп счетов. Дебеты всех счетов уездов предназначим для регистрации фактов, приводящих к увеличению населения в уезде, а кредиты этих же счетов – для регистрации фактов, уменьшающих население уезда.

Слово «всех» выделено для того, чтобы подчеркнуть необходимость единообразного назначения сторон всех счетов, принадлежащих одной группе: только в таком случае итоговое их сальдо отразит значение предмета учёта. Фактически, счета уездов являются аналитическими разложениями синтетического счёта Дельта населения, а назначения сторон всех счетов, входящих в одно аналитическое разложение, всегда одинаковы.

Противоположным образом (как это принято в бухгалтерии) определим назначения сторон всех счетов источников. Дебеты их предназначим для регистрации фактов, уменьшающих население губернии, а кредиты – для регистрации фактов, увеличивающих население губернии.

Отсюда вытекает четвёртый критерий: *предметом учёта является показатель, через изменения которого определяются дебет и кредит всех счетов*.

Завершая проектирование, выберем, исходя из малого объема учётных данных, форму счетоводства Журнал–Главная. Продемонстрируем работу систему на примере, представленном в табл. 2.

Комментарий к примеру:

1. Первыми двумя фактами констатируются перемещения населения между уездами губернии. При этом счета губерний-получателей дебетуются, а счета губерний-доноров кредитуются (табл. 2). Поскольку общее количество населения губернии не изменяется, счета источников такими фактами не затрагиваются. Обороты по дебету и кредиту корреспондирующих счетов для таких фактов равны – ведь количество уывших из одного уезда равно количеству прибывших в другой уезд.

Два первых факта примера являются аналогами фактов, называемых в бухгалтерии перемещающими, или пермутациями. Такие факты не приводят к изменениям итога баланса. Результатом их являются изменения в составе имущества, но не в его общей стоимости.

2. Все следующие факты примера сопровождаются изменением количества населения в одном из уездов губернии и, одновременно, изменением на ту же величину населения всей губернии. Такие факты являются аналогами бухгалтерских модификаций, приводящих к изменениям только в одной из частей имущества и, одновременно, к изменениям в его общей стоимости.

Рассмотрим порядок составления проводки для 3-го факта. Поскольку в уезде 1 родилось 18 человек, счёт этого уезда (У1) дебетуется на это количество. Этот факт не привёл изменению населения всех остальных уездов, так что результатом его явится и общее увеличение населения всей губернии на те же 18 человек.

Согласно условиям задачи, любые факты, приводящие к изменению общей численности населения губернии, должны отмечаться на одном из счетов источников. Исходя из назначений их сторон для 3-го факта, необходимо кредитовать счёт «Естественный прироста» на те же 18 человек (табл. 2).

Аналогичным образом составляются проводки для всех остальных фактов примера. Все они сопровождаются изменениями в численности населения какого-либо уезда и, одновременно, таким же изменением в численности населения всей губернии. Поэтому они должны отмечаться по счёту одного из уездов и по счёту одного из источников. Ввиду противоположных назначений дебета и кредита указанных групп счетов, при этом на одну и ту же величину будет дебетоваться один и кредитоваться другой счёт.

Таким образом, равенство оборотов по дебету и кредиту корреспондирующих счетов в случае противоположных назначений сторон двух групп счетов, соблюдается для всех фактов нашей задачи. Это позволяет контролировать разность по счетам с помощью оборотной ведомости (табл. 3).

Таблица 2 – Пример учёта движения населения в губернии (аналог бухгалтерии)

№ п/п	Факты движения населения и проводки по счетам	Уезд 1 (У1)		Уезд 2 (У2)		Уезд 3 (У3)		Естественный прирост (ЕП)		Миграция (М)	
		Дт (при- было)	Кт (убы- ло)	Дт (при- было)	Кт (убы- ло)	Дт (при- было)	Кт (убы- ло)	Дт (смерт- ность)	Кт (рожда- емость)	Дт (уеха- ло)	Кт (при- еха- ло)
1	В уезд 1 переехало из уезда 3 8 чел. Д(У1) К(У3) 8	8					8				
2	Из уезда 1 уехало в уезд 2 25 чел. Д(У2) К(У1) 25		25	25							
3	В уезде 1 родилось 18 чел. Д(У1) К(ЕП) 18	18							18		
4	В уезде 1 умерло 15 человек Д(ЕП) К(У1) 15		15					15			
5	В уезд 1 приехало извне 5 чел. Д(У1) К(М) 5	5									5
6	В уезд 2 приехало извне 10 чел. Д(У2) К(М) 10			10							10
7	Из уезда 3 уехало воевне 35 чел. Д(М) К(У3) 35						35			35	
	Итого обороты по приходу и расходу	31	40	35	–	–	43	15	18	35	15
	Итого сальдо	–	9	35	–	–	43	–	3	20	–

Таблица 3 – Аналог
оборотной ведомости

Счета	Дт	Кт
У1	31	40
У2	35	–
У3	–	43
ЕП	15	18
М	35	15
Итого	116	116

Таблица 4 – Естественный баланс движе-
ния населения (аналог баланса капитала)

Актив		Пассив	
Уезд 1	– 9	Ест. прирост	+ 3
Уезд 2	+ 35	Миграция	– 20
Уезд 3	– 43		
Итого Дельта	– 17	Итого Дельта	– 17

Таблица 5 – Технический баланс движения
населения (аналог исторического баланса)

Уезды		Источники	
Уезд 2	35	Уезд 1	9
Миграция	20	Уезд 3	43
–	–	Ест. прирост	3
Валюта баланса	55	Валюта баланса	55

Естественный баланс движения населения губернии (с итогом, равным предмету учёта) представлен в табл. 4. Поскольку население губернии за отчётный период уменьшилось, итог баланса отрицателен. Отрицательными значениями представлены и отдельные разложения Дельта на обеих сторонах баланса.

Допустим, по той или иной причине поставлена цель: исключить появление в балансе отрицательных чисел даже в тех случаях, когда население губернии уменьшается. Для достижения этой цели принято решение: на левую сторону баланса помещать дебетовые сальдо всех счетов, независимо от того, к какому разложению Дельта они относятся, на правую сторону – кредитовые сальдо.

Такую форму баланса можно назвать технической, поскольку статьи в нём (табл. 5) группируются по техническому, а не содержательному признаку: на какой стороне находится сальдо счёта, на ту сторону баланса оно и заносится. На обеих сторонах такого баланса будут представлены величины, противоположные по смыслу. Отрицательные источники будут складываться, как положительные числа, на левой стороне с положительными составными частями Дельта, а отрицательные составные части Дельта – с положительными источниками на правой стороне. Итоги сторон технического баланса бессодержательны⁷, что не позволяет выявить показатель, являющийся предметом учёта.

Однако система счетов и система записей на счетах от перестановок статей в балансе не изменяться. Они по-прежнему будут построены на двойное разложение того же предмета учёта, что и позволит выявить его по сформулированным выше критериям.

Подводя итог, перечислим критерии предмета учёта, переформулировав их применительно к бухгалтерии.

Критерии внутренние методологические.

1. Критерий двух групп счетов: предметом учёта явится тот показатель, который, будучи итогом баланса, разделит все счета на две непересекающиеся группы (исключив из баланса активно-пассивные счета).

2. Критерий определяемости дебета и кредита: предметом учёта является показатель, через изменения которого определяются дебет и кредит всех бухгалтерских счетов.

Критерии внешние (экономические).

1. Критерий наибольшей содержательности: предметом учёта является показатель, наиболее всесторонне отражающий финансовое состояние фирмы.

2. Критерий определяемости статей баланса: предметом учёта является показатель, через который, как родовое понятие, определяют все прочие статьи баланса.

⁷ Подобную форму (будем называть её также исторической) бухгалтерский баланс имел до 1992 года.

В исследовании показано, что всем этим критериям удовлетворяет единственный показатель – капитал. В частности, дебет и кредит всех бухгалтерских счетов определяются через изменения капитала (табл. 6).

Таблица 6 – Назначения дебета и кредита бухгалтерских счетов⁸

Показатель	Дебет	Кредит
Счета источников капитала (раздел баланса «Капитал и резервы»)	Уменьшение капитала	Увеличение капитала
Счета состава капитала (остальные разделы баланса)	Увеличение капитала	Уменьшение капитала

Таким образом, предметом бухгалтерского учёта является капитал и два способа его разложения, а бухгалтерский баланс в его естественной форме является балансом капитала.

3. Введены в научный оборот понятие бухгалтерской арифметики и вытекающие из него трактовки:

а) данных на активно-пассивных счетах – как разложений капитала (статей бухгалтерской отчётности), меняющих знак;

б) исторического баланса – как технической формы баланса капитала.

Полученные выше результаты свидетельствуют о том, что бухгалтерия создавалась для исчисления и двойного разложения капитала. Для дополнительного обоснования этого важнейшего положения необходимо ответить на вопрос: почему форма баланса, полученная из Италии, существенно отличалась от естественной формы баланса капитала? Ответ начнём с исторического экскурса.

Баланс был получен вместе с бухгалтерией из Италии в конце XV века в готовом виде, но без объяснений. Как показано в табл. 7 он имел форму счёта, и стороны его назывались экономически бессодержательно – «дебет» и «кредит».

Таблица 7 – Баланс в его исторической форме, полученной из Италии

Дебет	Кредит
Вещные активы	Капитал (включая прибыль)
Дебиторская задолженность	Амортизация
Убытки	Кредиторская задолженность
Итог = Активы + Амортизация + + Убытки	Итог = Активы + Амортизация + + Убытки

⁸ Впервые показано К. ван Гезелем в 1698 году. Таким образом, общепризнанный тезис о бессодержательности понятий дебета и кредита ошибочен.

Такой же экономически бессодержательный характер носила и группировка данных в балансе. На дебетовой (левой) стороне располагались дебетовые сальдо всех бухгалтерских счетов, а на кредитовой – все кредитовые сальдо, независимо от экономического содержания счёта. В результате на каждой из сторон баланса смешивались противоположные по смыслу статьи и итог баланса был суммой активов и убытков, то есть таким же бессодержательным, как и группировка статей. Однако такая форма баланса была по-своему гармонична: техническим заголовкам сторон соответствовал технический же подход к группировке данных. Эта форма применялась без изменений в течение трёх веков.

В начале XIX века прежние технические названия сторон баланса были заменены на экономически содержательные – «актив» и «пассив», группировка же статей в балансе не изменилась. Это нарушило прежнюю гармонию и привело к цепи заблуждений и ошибок. Под новые заголовки стали подводиться экономические толкования всех расположенных под ними статей и соответствующая терминология. Делалось это буквально: если убытки находятся в активе баланса, значит, они активы. Если прибыль в пассиве – значит, она пассив. Не баланс, как выходной документ, создавался под потребности пользователей, а теория и терминология подводились под форму баланса, спроектированную при невыясненных обстоятельствах. Это вызывало возражения ряда авторитетных бухгалтеров, как и представителей других наук: экономистов, математиков, юристов. Но к их мнению прислушались с большим запозданием – лишь в конце XX века.

В 1992 г. в России началась реформа баланса. Первым её шагом стал перенос статьи амортизации из пассива в актив со сменой её знака на противоположный. Это изменение носило принципиальный характер: был нарушен прежний принцип группировки данных в балансе – дебетовые сальдо в активе, кредитовые – в пассиве. В балансе впервые появились вычитания. На величину амортизации уменьшился итог баланса. Не менее значимая реформа состоялась в 2000 году: из актива в пассив баланса была перенесена статья убытков. Это опять же привело к изменению итога баланса и противоположной экономической трактовке одной из важнейших его статей: если раньше убытки считались активами, то теперь они стали трактоваться как пассивы.

Всего в ходе реформ баланса с 1992 по 2003 год пять статей баланса были перенесены из актива в пассив или из пассива в актив со сменой знака без каких-либо обоснований и объяснений.

Развитие учётной мысли и теории бухгалтерского учёта всегда были тесно связаны с формой бухгалтерского баланса, являвшейся способом видения бухгалтерии и главным источником смыслов и терминологии. Однако историческая форма баланса как и все её реформы

не получили теоретического истолкования. В данном исследовании предложено решение этой проблемы.

Бухгалтерия действительно создавалась для исчисления капитала, который, в современных условиях, непременно бы стал итогом бухгалтерского баланса. Но капитал, как и отдельные его разложения, может принимать и отрицательные значения, а понятие отрицательных чисел в те времена, когда бухгалтерия создавалась, ещё не появилось. Создатели бухгалтерии были вынуждены создать особую бухгалтерскую арифметику, *исключающую появление отрицательных чисел* и отличающуюся от обычной арифметики двумя методами:

а) бухгалтерской числовой системой и

б) бухгалтерским вычитанием

Бухгалтерская числовая система

Сравним бухгалтерскую числовую систему с общепринятой в наши дни рациональной числовой системой. В рациональной числовой системе разность двух чисел определяется процедурой вычитания, в бухгалтерии – процедурой сальдирования. Обе процедуры состоят из четырёх этапов (табл. 8).

Таблица 8 – Сходства и различия процедур сальдирования и вычитания

№ п/п	Бухгалтерская процедура сальдирования ⁹	Математическая процедура вычитания ¹⁰
1	Исчисление итогов сторон счёта	Определение модулей слагаемых
2	Выбор большего из итогов	Выбор большего из модулей
3	Из большего итога вычитается меньший	Из большего модуля вычитается меньший
4	Модуль разности записывается на сторону большего итога	Модуль разности присваивается знак слагаемого с большим модулем

Первые три этапа процедур полностью совпадают. Различия сводятся к четвёртому этапу: вместо присвоения модулю разности знака большего из итогов, создатели бухгалтерии записывали модуль на сторону большего из итогов. В обоих случаях результатом вычитания является один предмет счёта, принимающий либо положительные, либо отрицательные значения. Но если в рациональной системе он обозначается одним числом, принимающим положительное или отрицательное значение, то в бухгалтерии – двумя разными, всегда положительными числами.

⁹ Впервые описана Лукой Пачоли (1494 г.) в главах 28 и 34 Трактата.

¹⁰ Описана в современных учебниках математики для средней школы.

Покажем это на примере финансового результата (ФР), исчисляемого как разность между доходами и расходами ($\text{ФР} = \text{Доходы} - \text{Расходы}$) и способного принимать как положительные, так и отрицательные значения. Финансовый результат больше нуля в бухгалтерии называется прибылью, меньше нуля – убытком. Благодаря такому раздвоению предмета счёта отрицательные значения в бухгалтерской числовой системе отсутствуют.

Аналогичный приём иногда применяется для обозначения температуры воздуха. В сводках Гидрометцентра и на метеорологических табло температура обозначается рациональным числом. Но иногда, в быту, предпочитают говорить не «плюс два градуса», а «два градуса тепла», и не «минус десять градусов», а «десять градусов холода». Различия между двумя системами на примере температурных шкал представлены на рис. 2. Вверху температура изображена в бухгалтерской числовой системе в виде двух положительных показателей – «холод» или «тепло»; внизу – в рациональной системе в виде одного числа, принимающего или положительное, или отрицательное значение.

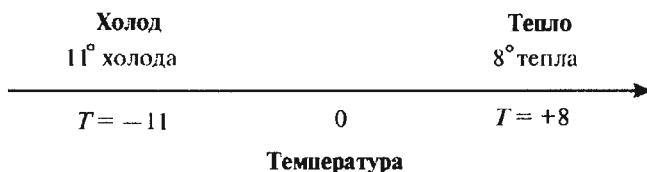


Рисунок 2 – Представление температуры в бухгалтерской и рациональной числовых системах.

Подчеркнём важное обстоятельство: «холод» и «тепло» – не самостоятельные предметы счёта, а названия двух разных диапазонов одного предмета счёта – «температура», способного принимать как положительные, так и отрицательные значения. Слова «тепло» и «холод» играют ту же роль, что и «дебет» и «кредит» в бухгалтерии: первое меняет знак «плюс», второе – знак «минус».

Точно также не являются самостоятельными предметами счёта прибыли и убытки. На рис. 3 показано: это два разных диапазона одного предмета счёта – финансового результата, отражающего изменение капитала за период.

До недавнего времени счёт «Прибыли и убытки» считался типичным активно-пассивным счётом. Отсюда вывод: на всех активно-пассивных бухгалтерских счетах (счетах, меняющих положение сальдо) учитывается один показатель, принимающий как положительные, так и отрицательные значения, но представляемый в виде двух положительных чисел.

Счет «Прибыли и убытки»

Дебет Убыток = 11 руб.	Кредит Прибыль = 8 руб.	
ФР = -11	0	ФР = +8
Финансовый результат		

Рисунок 3 – Два способа интерпретации данных на счёте «Прибылей и убытков»

Результаты сравнительного анализа сводятся к следующему
Отличия рациональной и бухгалтерской числовых систем – только в способе представления чисел.

Признаки использования бухгалтерской числовой системы:

1. Оба показателя снимаются с одного регистра.
2. Оба показателя принимают только положительные значения.
3. Из двух показателей в каждый момент времени принимает значение только один.

4. Оба показателя можно заменить одним рациональным числом.

Бухгалтерское вычитание

Сальдирование гарантирует отсутствие отрицательных чисел только на бухгалтерских счетах, но не в балансе капитала. Например, убыток в балансе капитала требовалось вычитать; при этом капитал мог принять и отрицательное значение. Для предотвращения подобных коллизий обычное вычитание в балансе было заменено вычитанием бухгалтерским – прибавлением вычитаемого на противоположную сторону счёта (рис. 4).

Состав капитала	Источники капитала
Вещные активы — Амортизация + Дебиторская задолженность — Кредиторская задолженность	Уставный капитал + Прибыли — Убытки Прочие источники капитала
Итог = Капитал	Итог = Капитал

Рисунок 4 – Бухгалтерское вычитание в балансе капитала

Следовательно, правило группировки данных в балансе (дебеты слева, кредиты справа), полученное без объяснений из Италии, было

техническим средством реализации бухгалтерского вычитания. При этом положительные значения статей попадали на свою сторону баланса, а отрицательные – на противоположную. Так, положительное значение финансового результата отражалось на стороне источников как прибыль, а отрицательное значение – на стороне активов как убыток. Это приводило к смешению данных на обеих сторонах баланса, но гарантировало отсутствие отрицательных чисел. Именно поэтому в историческом балансе не было ни одного отрицательного числа, а первая же его реформация привела к появлению первого вычитания.

Таким образом, *исторический баланс был технической формой баланса капитала*. На это, кстати, и указывали технические названия его сторон – «дебет» и «кредит». Замена этих названий на экономически содержательные – «актив» и «пассив» – привела к появлению целого ряда противоречий и проблем.

Одной из таких проблем, сохранившихся до наших дней, является понятие активно-пассивных счетов – неотъемлемого атрибута современного бухгалтерского баланса. Принято считать, что на активно-пассивных счетах учитываются два объекта: один относится к активам, а другой – к пассивам. Однако такая трактовка несовместима с общепринятым определением бухгалтерского счёта как способа группировки качественно однородных данных.

Из этого определения следует, что счетов, на которых учитываются как активы, так и пассивы, быть не может, что словосочетание «активно-пассивный счёт» аналогично словосочетаниям «белые чернила» или «чёрные белила», то есть включает в себе логическое противоречие. Услышав слова «счёт оборотно-внеоборотных активов», мы возмущемся и отметим: нельзя на одном счёте учитывать разнородные объекты, тем более, принадлежащие разным разделам баланса. Тем более неприемлем учёт на одном счёте объектов, представляемых не только в разных разделах, но и на разных сторонах баланса.

Благодаря исследованию бухгалтерской арифметики парадокс активно-пассивных счетов легко разрешим. Выше показано, что на активно-пассивных счетах учитываются не по два разных, всегда положительных показателя, а по одному показателю, принимающему как положительные, так и отрицательные значения. Стало быть, понятие (и само название) «активно-пассивный счёт» не имеет права на существование. Каждый такой счёт должен быть закреплён только за одной из сторон баланса, соответствующей его экономической природе. При смене сальдо таких счетов должен меняться знак соответствующей статьи, но не сторона баланса, на которой она представляется.

В последние годы учётное сообщество неосознанно и постепенно склоняется именно к такому способу представления в балансе финансового результата. До 2000 г. счёт Прибылей и убытков считался обыч-

ным активно-пассивным счётом. Когда его сальдо оказывалось на дебете, оно в статье «Убыток» показывалось на левой стороне баланса под заголовком «Актив». А когда сальдо оказывалось на кредите, оно фигурировало в пассиве баланса под названием «Прибыль». Такой способ представления финансового результата в балансе и привел бухгалтеров к ошибочному выводу: на счёте учитываются два разных и противоположных по смыслу объекта: убытки (то есть активы) и прибыли (то есть пассивы).

Но начиная с 2000 г. убытки стали показываться не в активе, а в пассиве баланса. До 2003 г. в разделе «Капитал» баланса находились рядом две статьи: «Нераспределённая прибыль» и «Непокрытый убыток». Из этого следовало, что на счёте Прибылей и убытков учитываются две разные, но близкие по содержанию статьи: теперь они находились на одной стороне баланса, в одном разделе и даже рядом.

С 2004 г. две эти статьи заменены одной. Называется она составным именем: «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)». Прибыль показывается как число без знака, убыток – в круглых скобках, заменяющих знак «минус». Такая форма представления финансового результата ещё ближе к рациональной, но не совпадает с ней полностью, и потому внутренне противоречива. Непонятно, например, сколько объектов учитывается на счёте 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)». Если это два разных объекта, почему они представляются в одной статье баланса? Если это один объект, то почему он называется двумя разными именами? Почему знак «минус» заменён круглыми скобками?

Снять эти вопросы несложно: необходимо назвать финансовым результатом названные счёт и статью баланса, и заменить скобки знаком «минус». То есть, завершить переход к представлению финансового результата в общепринятой рациональной числовой системе.

Предложенные меры завершат лишь ту часть реформы баланса, которая касается представления в нём финансового результата. Реформы же данных, учитываемых на другой группе активно-пассивных счетов (на счетах расчётов), ещё не начинались и необходимость их не осознана. Они по-прежнему представляются в балансе так же, как при Луке Пачоли, со всеми противоречиями, свойственными активно-пассивным счетам. Появилось и новое противоречие: данные на двух группах активно-пассивных счетов – результатных и счетах расчётов – представляются в балансе по-разному.

Разрешима и эта проблема. Данные на счетах расчётов удовлетворяют всем четырём критериям бухгалтерской числовой системы. Следовательно, их тоже следует представлять как рациональные числа. Предметом счёта, учитываемым на этих счетах, является капитал в расчётах. И действительно, сальдо любого счёта расчётов исчисляется

как разность долгов к получению (активов) и долгов к уплате (обязательств), то есть как разность между активами и обязательствами, являющаяся по определению капиталом. В нашем случае – частью капитала организации, вложенной в расчёты с данным корреспондентом.

Два способа представления капитала, вложенного в расчёты, изображены на рис. 5.

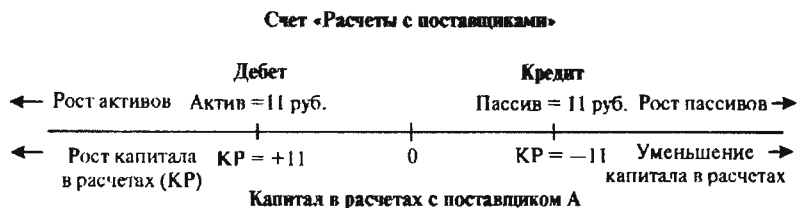


Рисунок 5 – Две трактовки данных на счёте «Расчёты с поставщиками»

Новая трактовка данных на счетах расчётов требует:

1. Признать логически несостоятельным понятие активно-пассивных счетов и делить все счета только на две группы, связав каждую из них только с одной из сторон баланса.

2. Признать логически несостоятельным баланс активов, существующий только при трактовке счетов расчётов, как активно-пассивных, и определить капитал, как итог бухгалтерского баланса и предмет бухгалтерского учёта.

Таким образом, тезис о капитале как предмете бухгалтерского учёта и итоге бухгалтерского баланса в его естественной (экономически содержательной) форме обоснован ещё одним способом – через бухгалтерскую арифметику.

4. Разработаны способы повышения прозрачности российской и международной бухгалтерской (финансовой) отчётности в части разложения капитала по источникам его образования.

Бухгалтерская отчётность является способом отражения предмета бухгалтерского учёта – капитала и двух способов его разложения. Но если разложение капитала по составу в его современном виде выглядит вполне логичным и рациональным, то разложение капитала по источникам (в разделе баланса «Капитал и резервы») вызывает возражения.

На взгляд автора, это разложение должно продемонстрировать пользователям, за счёт каких факторов (или источников) сформирован капитал фирмы. Для этого, как минимум, необходимо отделить суммы, полученные фирмой от собственников, от сумм, заработанных самой фирмой в ходе ведения уставной деятельности, и сумм выплаченных дивидендов. *Отдельно – полученное от собственников, отдельно – зара-*

ботанное самой компанией, отдельно – начисленные дивиденды. Покажем, что ни один из названных источников в балансе не представлен.

Согласно Инструкции по применению плана счетов (ИППС), и Методическим рекомендациям о порядке формирования показателей бухгалтерской отчётности (МРБО), источники капитала в балансе представляются статьями¹¹: 1. Уставный капитал. 2. Добавочный капитал. 3. Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток).

Рассмотрим содержание этих статей.

Счёт 80 «Уставный капитал». Согласно ИППС «Сальдо по счёту должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах». Известно, что, как правило, акции продаются по цене, значительно (в разы и даже на порядки) превышающей их номинальную стоимость. Таким образом, статья «Уставный капитал» сама по себе не несёт информации о суммах, действительно вложенных акционерами в предприятие. Предполагается, правда, что статья эта должна анализироваться в совокупности со статьёй «Добавочный капитал».

Счёт 83 «Добавочный капитал». Сальдо этого счёта является суммой эмиссионного дохода, дооценки основных средств и части нераспределённой прибыли организации, направленной на капитальные вложения (п. 44 МРБО).

Эти показатели разнородны, и их нельзя смешивать в одной статье. Если заслуга в увеличении капитала организации за счёт эмиссионного дохода полностью принадлежит инвесторам, то никакой их роли в увеличении стоимости основных средств нет. Поэтому суммы дооценки основных средств следует показывать в отчётности отдельной строкой. Тем более нет оснований относить к вкладу инвесторов часть нераспределённой прибыли, заработанной организацией и зарезервированной ею же для осуществления капитальных вложений.

Счёт 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)». Сальдо счёта является алгебраической суммой принципиально разных экономических величин: финансового результата организации, выплаченных ею дивидендов и сумм, внесённых акционерами в погашение убытков. В результате, в отчётности не представлены ни итоговый финансовый результат организации с момента её создания, ни итоговая сумма начисленных ею дивидендов. Оба этих показателя при сальдировании счёта 84 взаимно уничтожаются, хотя сохранить их не представляет труда: для этого достаточно открыть счёт дивидендов начисленных (например, 85), и вместо записи 84 75 «Сумма начисленных дивидендов» делать записи 85 75 «Сумма начисленных дивидендов».

¹¹ Статьи «Резервный капитал», являющиеся филиалами статьи «Нераспределённая прибыль» и «Собственные акции, выкупленные у акционеров», для упрощения не рассматриваются.

В таком случае на счёте 84 мы имели бы общий финансовый результат организации, а на счёте 85 – общую сумму начисленных ею дивидендов.

В исследовании показаны и иные способы манипуляции показателями источников капитала, широко используемые в настоящее время. Можно переводить суммы из разряда заработанного в разряд полученного, а можно – обратно. Можно покрывать неудачи прошлых периодов, а можно создать видимость бесприбыльной работы рентабельной компании. В результате балансы прибыльных и убыточных организаций в части источников капитала могут выглядеть одинаково. Приведём пример.

Допустим, ОАО «Прибыльное» и ОАО «Убыточное» созданы одновременно с одним и тем же уставным капиталом в 1 млн. рублей. ОАО «Прибыльное» ежегодно получает чистую прибыль в размере 0.5 млн. рублей, но вся эта прибыль распределяется на дивиденды акционерам. А ОАО «Убыточное» каждый год терпит убытки в том же размере 0.5 млн руб., которые тут же покрываются акционерами за свой счёт.

Потенциальным инвесторам следует избегать покупок акций ОАО «Убыточное» и приобретать акции ОАО «Прибыльное». Но для принятия правильного решения в отчётности на самом видном месте должна быть информация об итоговых прибылях и дивидендных выплатах организаций. Такой информации в отчётности не приводится, балансы обеих организаций в части источников капитала будут выглядеть одинаково.

Другим персонифицированным источником оттоков и поступлений капитала является государство. Часть прибыли (прироста капитала) согласно налоговому законодательству перечисляется организацией в бюджет. Однако государство может стать и поставщиком капитала, передавая его социально и стратегически значимым организациям в виде государственной помощи. Капитал организации может меняться и по причинам неэкономического характера: в результате безвозмездных получений и передач ценностей. Наконец, воздействовать на размер капитала может и рыночная стихия, изменяющая стоимость активов. В настоящее время все эти источники капитала смешиваются на счёте 84. Аналогичным образом структурируются источники капитала и в отчётности зарубежных компаний.

В исследовании предложен новый подход к структурированию источников капитала, основанный на отражении в отчётности каждого из факторов притока и оттока капитала обособленно и в развёрнутом виде (табл. 9). Он позволяет предоставить пользователям дополнительную информацию, необходимую для принятия экономических решений, и не требует дополнительных затрат.

Основным источником капитала коммерческих структур является финансовый результат. В этой статье следует показывать только капи-

тал, заработанный/потерянный персоналом организаций, ограничивая его от всех иных источников пополнений и потерь капитала. Поскольку суммы резервного капитала, отчисляемые из прибыли, являются частью финансового результата, их следует показывать как его разложение, под заголовком «в том числе».

Таблица 9 – Новая примерная структура источников капитала.

Субъекты, воздействующие на капитал	Источники капитала (раздел баланса «Капитал и резервы»)
1. Собственники	1.1. Уставный капитал (+)
	1.2. Эмиссионный доход (+)
	1.3. Погашение убытков (+)
	1.4. Дивиденды (–)
	1.5. Собственные акции, выкупленные у акционеров (–)
2. Персонал организации	2. Финансовый результат (±)
3. Государство	3.1. Государственная помощь (+)
	3.2. Налоги из прибыли (–)
4. Субъекты внеэкономической деятельности	4.1. Безвозмездно полученные ценности (+)
	4.2. Безвозмездно переданные ценности (–)
5. Влияние рынка	5. Результаты переоценок (±)
	Итого капитал

Важнейшим из иных источников являются суммы капитала, полученные в готовом виде от собственников и суммы, возвращённые им. Первые делятся на уставный капитал, эмиссионный доход, а также на суммы, внесённые собственниками на покрытие убытков. Под суммами, возвращёнными собственникам, понимается капитал, затраченный на выкуп собственных акций у акционеров (эта статья всегда отрицательна). Отдельной статьёй должна представляться общая сумма дивидендов, начисленных организацией. В исследовании показана, также, целесообразность обособленного представления в отчётности в развёрнутом виде результатов переоценки активов, сумм государственной помощи и выплаченных государству налогов из прибыли, сумм, полученных безвозмездно, и сумм, потраченных на благотворительность.

5. Разработана концепция бухгалтерской отчётности, включающая в себя её определение как единой системы данных о состоянии и движении капитала в разрезе двух его разложений, графическое изображение иерархической структуры отчётности, общий подход к определению статей бухгалтерской отчётности и способ представления в бухгалтерской отчётности отрицательных чисел.

Определение. Бухгалтерская отчётность представляет собой иерархическую структуру, в вершине которой находится единственный показатель – капитал. Структура эта состоит из двух параллельных вет-

вей, одна из которых является разложением капитала по его составу, другая – разложением капитала по его источникам. В каждой из ветвей представлены как состояние отдельных разложений капитала на отчётную дату, так и их движение за отчётный период.

Главным документом бухгалтерской отчётности является баланс капитала (табл. 10). Для получения баланса капитала из современного российского баланса необходимо:

1. Перенести обязательства на левую сторону баланса с отрицательным знаком.
2. Реструктурировать раздел «Капитал и резервы», то есть источники капитала.
3. Переименовать заголовки сторон.

Таблица 10 – Примерная форма баланса капитала

Состав капитала		Источники капитала	
Капитал в исключительных правах (НМА)	+	Вложения собственников	+
Капитал в вещах	+	Финансовый результат	±
Оборудование	+	Дивиденды	–
Материально-производственные запасы	+	Результаты переоценок	±
Денежные средства	+	Государственная помощь	+
Капитал в обязательствах (расчётах)	±	Безвозмездно полученный капитал	+
Обязательства к получению	+	Безвозмездно переданный капитал	–
Обязательства к уплате	–		
Итого: капитал	±	Итого: капитал	±

С целью сохранения преемственности в качестве названий сторон баланса используются широко применяемые в настоящее время синонимы терминов «актив» и «пассив», вполне адекватно отражающие смысл соответствующих разложений.

Структура бухгалтерской отчётности (рис. 6) представляет собой чётко выраженную иерархию, в вершине которой находится капитал. Новыми здесь являются лишь формы баланса и отчёта об изменениях капитала (в связи с реструктуризацией источников капитала, необходимость которой обоснована выше); формы всех прочих отчётных документов остаются неизменными, ввиду чего они лишь обозначаются.

Из рис. 6 следует, что все прочие отчётные документы идеально согласуются с формой баланса капитала. Так, «Приложение к бухгалтерскому балансу» (форма № 5), фактически является оборотной ведомостью к левой стороне баланса капитала и раскрытием его составных частей. При этом обороты по денежным средствам вынесены в отдельную отчётную форму.

«Отчёт о движении капитала» является оборотной ведомостью к правой стороне баланса капитала, а «Отчёт о прибылях и убытках» раскрывает оборот важнейшего источника капитала – финансового результата за отчётный период.

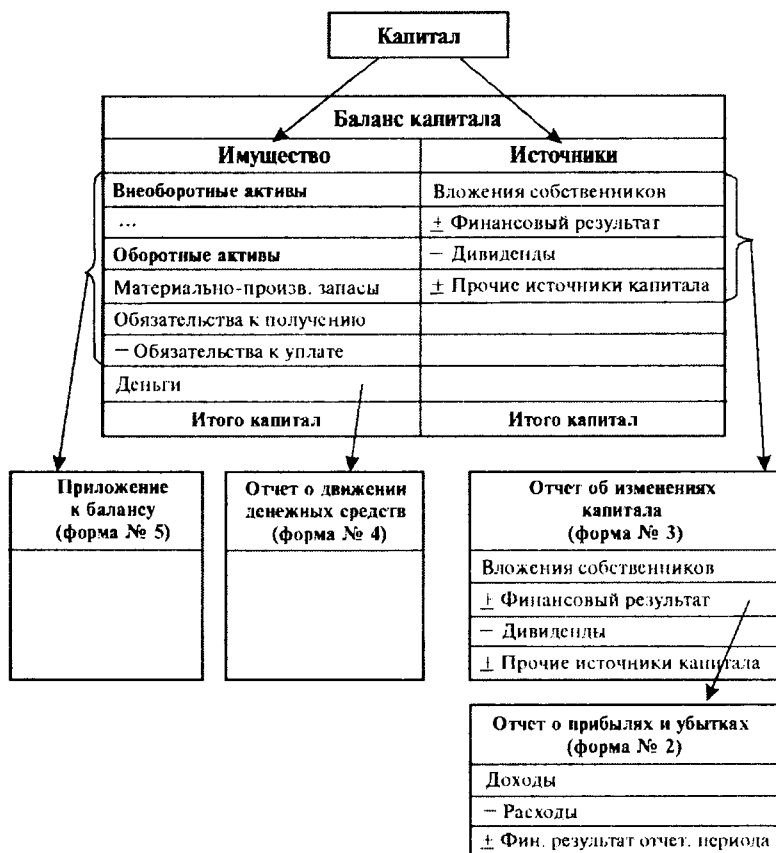


Рисунок 6 – Структура бухгалтерской отчётности, основанная на балансе капитала

Общий подход к определению статей отчётности. Как показано выше, каждая статья в балансе капитала занимает место, соответствующее её экономической природе. Поэтому баланс капитала должен стать источником терминологии и способом видения основных экономических понятий. Все статьи бухгалтерской отчётности являются разложениями капитала и должны определяться через капитал как родовое понятие, в соответствии с местом, занимаемым статьей в балансе. Примеры определений статей отчётности:

Финансовый результат – часть капитала организации, заработанная/потерянная персоналом.

Уставный капитал – часть капитала организации, полученная её от собственников.

Товары – часть капитала организации, вложенная в товары.

Дебиторская задолженность и обязательства – часть капитала организации, вложенная в расчёты с контрагентами.

Отрицательные числа в отчётности должны обозначаться общепринятым способом – знаком минус (а не круглыми скобками).

6. Предложено новое истолкование методологии двойной записи, вытекающее из капитала, как предмета бухгалтерского учёта, выявлены свойственные этой методологии недостатки, предложены альтернативные методологии бухгалтерских счетов и бухгалтерских записей, свободные от выявленных недостатков.

Истолкование двойной записи в России традиционно основано на четырёх типах изменений, вносимых фактами в баланс. При этом значительная часть бухгалтеров, в явной или неявной форме, исходит из того, что изменения эти *всегда равновеликие и всегда разнонаправленные: одна статья баланса увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же величину*. Отсюда суммы, записываемые в дебет и кредит корреспондирующих счетов, всегда равны для любого факта. Для большей убедительности все факты делятся на четыре группы (по их воздействию на российский баланс) и двойная запись доказывается отдельно для каждой из них.

Возьмём этот подход за основу, внося в него две коррективы. Первая касается типов изменений, вносимых фактами в статьи любого баланса. На наш взгляд, они могут быть как разнонаправленными, так и однонаправленными. Вторая корректива заключается в том, что факты следует классифицировать по их воздействию на баланс капитала.

Необходимость первой коррективы покажем на примере факта порчи товара. Этот факт приводит к изменениям в двух статьях баланса: уменьшению стоимости товаров в активе и уменьшению же финансового результата (прибыли) в пассиве. Изменения эти равновелики и *однонаправлены: обе статьи баланса уменьшаются*. К таким изменениям приводят все факты, изменяющие итог баланса, то есть модификации. Факты же, итог баланса не изменяющие (пермутации) действительно приводят к разнонаправленным изменениям в статьях баланса (табл. 10). Необходимость второй коррективы будет обоснована ниже.

Приступим к истолкованию двойной записи для каждой группы фактов, приведённых в табл. 11. Модификациями являются факты, изменяющие итог баланса и одну имущественную статью; при этом в том же направлении и на ту же величину меняется статья источника. Так, отрицательные модификации (группа 2) сопровождаются равновеликим уменьшением двух статей баланса капитала: 1) статьи имущества (уменьшением активов или увеличением обязательств) и 2) статьи источников (финансового результата, уставного капитала и т.д.).

Таблица – 11 Классификация фактов по их воздействию на баланс капитала и бухгалтерские счета

Вид ФХЖ	Подвид ФХЖ	Изменения в балансе	Записи на счетах (проводки)
Модификация	Факты экономически положительные, увеличивающие капитал	Группа 1. Увеличиваются статьи состава и источника	Дт Состав Кт Источник
	Факты, экономически отрицательные, уменьшающие капитал	Группа 2. Уменьшаются статьи состава и источника	Дт Источник Кт Состав
Пермутация	Факты, экономически нейтральные, капитал не меняющие	Группа 3. По статьям состава капитала: увеличивается статья состава ₁ и уменьшается статья состава ₂	Дт Состав ₁ Кт Состав ₂
		Группа 4. По статьям источников капитала: увеличивается статья источника ₁ и уменьшается статья источника ₂	Дт Источник ₂ Кт Источник ₁

В силу противоположного назначения сторон счетов состава и счетов источников (табл. 6) изменения на счетах будут носить равновеликий и разнонаправленный характер: счета состава будут кредитоваться, счета источников – дебетоваться. Аналогичным образом объясняется двойная запись положительных модификаций, включающих в себя доходы и уставные взносы.

Факты реализации, изменяющие итог баланса и две статьи состава капитала, будем трактовать как сумму двух простых модификаций: положительной, приводящей к появлению обязательства покупателя, и отрицательной, приводящей к выбытию товара. Так, факт отгрузки покупателя товара себестоимостью в 100 ден. ед. по цене 120 ден. ед. оформляется бухгалтерскими записями:

Д 62 К 90/1 120 Положительная модификация;
Д 90/2 К 41 100 Отрицательная модификация.

Пермутации вызывают равновеликие и разнонаправленные изменения статей на одной из сторон этого баланса капитала. Поскольку счета для каждой из сторон баланса устроены одинаково (табл. 6), аналогичные – равновеликие и разнонаправленные – изменения будут производиться и на счетах. Следовательно, и для пермутаций бухгалтерские счета дебетуются и кредитуются на одну и ту же сумму.

Таким образом, двойная запись модификаций объясняется однонаправленными изменениями статей баланса и противоположными значениями сторон корреспондирующих счетов, а двойная запись пермутаций – разнонаправленными изменениями статей баланса и одинаковыми назначениями сторон счетов (4-й столбец табл. 11).

Обратим внимание на то, что истолкование двойной записи (4-й столбец табл. 11) фактически сводится к наложению двух таблиц, основанных на классификациях (счетов и фактов) по их отношению к балансу капитала: табл. 6 (определение дебета и кредита бухгалтерских счетов) и первых трёх столбцов табл. 11. (классификация фактов). Попытаемся доказать, что такой подход к истолкованию двойной записи является единственно возможным.

На наш взгляд, истолкование двойной записи требует предварительного создания двух предпосылок: 1) определения дебета и кредита *всех* бухгалтерских счетов (табл. 6) и 2) *однозначного* разделения *всех* фактов на пермутации и модификации (табл. 11). Необходимость первой предпосылки вытекает из определения двойной записи как равенства сумм, записываемых в дебет и кредит. На наш взгляд, объяснить причину этого равенства, не определив дебет и кредит *всех* счетов, логически невозможно (хотя такие попытки предпринимаются). Необходимость второй предпосылки вытекает из различий в воздействии на баланс модификаций и пермутаций, требующих отдельного истолкования двойной записи для этих групп записей.

Создать эти предпосылки, опираясь на любой баланс, содержащий активно-пассивные счета, невозможно. Во-первых, для активно-пассивных счетов (в отличие от счетов активных и пассивных) определённых правил дебетования и кредитования не существует. Именно поэтому дебет и кредит до сих пор определяются лишь как левая и правая половины бухгалтерских счетов. Во-вторых, активно-пассивные счета препятствуют созданию и другой предпосылки: однозначному отделению пермутаций от модификаций. Допустим, организация получила предоплату от покупателя, являющегося её кредитором по другой сделке. В таком случае в балансе вырастут как статья активов (денежные средства), так и статья источников – кредиторская задолженность. Вырастет и итог баланса, а значит, такой факт будет отнесён к категории модификаций. Если же предоплата будет получена от покупателя-дебитора, то изменения произойдут внутри актива, итог баланса не изменится и тот же самый факт, с той же самой проводкой по счетам, будет квалифицироваться как пермутация.

Усложним приведённый пример. Допустим, предоплата в размере 50 ден. ед. получена от дебитора, должного 10 ден. ед. В таком случае этот факт будет квалифицироваться двояко. На 10 ден. ед. его следует квалифицировать как пермутацию, и на остальные 40 ден. ед. – как модификацию.

Как видим, один и тот же факт, с одной и той же проводкой и одним и тем же экономическим содержанием по отношению к современному балансу может квалифицироваться или как модификация, или как пермутация, или как частично – модификация, частично – пермутация, в зависимости от текущего сальдо затрагиваемого им активно-пассивного счёта. Следовательно, однозначно разделить все факты по их воздействию на баланс с активно-пассивными счетами невозможно.

В балансе капитала нет ни активно-пассивных счетов, ни связанных с ними проблем. Дебет и кредит всех счетов определяются через изменения капитала, пермутации не пересекаются с модификациями. Итогом баланса капитала является экономический показатель, наиболее полно характеризующий финансовое состояние организации. Значит, классификация всех фактов по их воздействию на баланс капитала не только однозначна, но и экономически содержательна (табл. 11).

Тезис о возможности истолкования двойной записи только для баланса капитала позволяет объяснить неудачи бухгалтеров прошлого, пытавшихся истолковать двойную запись, опираясь на баланс в его исторической форме. Кроме того, тезис этот служит дополнительным доводом в пользу определения капитала как предмета бухгалтерского учёта.

Недостатки двойной записи и способы их устранения.

Выше показано, что двойная запись модификаций обусловлена противоположными назначениями сторон двух групп бухгалтерских счетов. Покажем, что более рациональны одинаковые назначения сторон всех бухгалтерских счетов.

Во-первых, составляя проводки в существующей системе счетов, бухгалтер вынужден совершать такие проверки: если увеличилась статья состава, то соответствующий счёт дебетуется, а если увеличилась статья источника – соответствующий счёт кредитуется. В случае же единообразного назначения сторон всех бухгалтерских счетов (например, на дебете – увеличение любой статьи, на кредите – её уменьшение) таких проверок не потребуется. Изменения на бухгалтерских счетах будут совпадать с изменениями на статьях баланса: увеличение любой статьи отражается на дебете соответствующего счёта, уменьшение – на кредите. Это облегчит составление проводок.

Во-вторых, новый подход приведёт к выразительности и наглядности уже составленных проводок, вид которых будет отражать экономическую природу факта. Например, проводка для факта начисления штрафа к получению будет выглядеть так: Д Расчёты с контрагентом Д Финансовый результат.

Другими словами, факты экономически положительные (увеличивающие капитал) будут отражаться проводками «Д – Д», факты экономически отрицательные – проводками «К – К», факты экономически нейтральные – проводками «Д – К». В существующей же системе счетов проводки для всех фактов выглядят одинаково.

Таблица 12 – Учет в общепринятой (искусственной) системе бухгалтерских счетов

Журнал. Хронологическая запись	Главная книга. Систематическая запись											
Факты и проводки по счетам	Имущество (состав капитала)								Источники капитала			
	Товары (41)		Деньги (50)		Поставщик (60)		Покупатель (62)		Уставный капитал (80)		Финансовый результат (90)	
	Дт (+)	Кт (-)	Дт (+)	Кт (-)	Дт (+)	Кт (-)	Дт (+)	Кт (-)	Дт (-)	Кт (+)	Дт (-)	Кт (+)
Сальдо начало	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
1) 02.01.07 г. В кассу внесен от учредителя уставный взнос 150 ден. ед. Д 50 К 80 150			150							150		
2) 05.01.07 г. Предоплата поставщику товара 50 ден. ед. Дт 60 Кт 50 50				50	50							
3) 06.01.07 г. Получен от поставщика товар 50 шт. по 2 ден. ед. = 100 ден. ед. Дт 41 Кт 60 100	100					100						
4) 10.01.07 г. Отгружен покупателю товар 40 шт. по 3 ден. ед. Дт 62 Кт 90 120 Дт 90 Кт 41 80		80					120				80	120
5) 15.01.07 г. Получена оплата от покупателя 60 ден. ед. Дт 50 Кт 62 60			60				60					
Итого обороты	100	80	210	50	50	100	120	60		150	80	120
Сальдо кон.	20		160			50	60			150		40

**Оборотно-сальдовая ведомость
за период с 01.01 по 15.01.07 г.**

Счета	Сальдо нач.		Обороты		Сальдо кон.	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
41	–	–	100	80	20	–
50	–	–	210	50	160	–
60	–	–	50	100	–	50
62	–	–	120	60	60	–
80	–	–	–	150	–	150
90	–	–	80	120	–	40
Итого	–	–	560	560	240	240

Баланс капитала на 16.01.07 г.

Имущество	Начало периода	Конец периода	Источники	Начало периода	Конец периода
Товары	–	20	Устав. капитал	–	150
Деньги	–	160	Фин. результат	–	40
Поставщики	–	–50			
Покупатели	–	60			
Итого капитал	–	190	Итого капитал	–	190

Контроль. Обороты: 560 = 560

Таблица 13 – Учет в естественной системе счетов (с одинаковыми назначениями сторон)

Журнал. Хронологическая запись	Главная книга. Систематическая запись											
	Имущество (состав капитала)								Источники капитала			
	Товары (41)		Деньги (50)		Поставщик (60)		Покупатель (62)		Уставный капитал (80)		Финансовый результат (90)	
	Дт (+)	Кт (–)	Дт (+)	Кт (–)	Дт (+)	Кт (–)	Дт (+)	Кт (–)	Дт (+)	Кт (–)	Дт (+)	Кт (–)
Сальдо на 01.01.07 г.	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
1) 02.01.07 г. В кассу внесен от учредителя уставный взнос 150 ден.ед. Дт 50 Дт 80 150			150						150			
2) 05.01.07 г. Предоплата поставщику товара 50 ден. ед. Дт 60 Кт 50 50				50	50							
3) 06.01.07 г. Получен от поставщика товар 50 шт. по 2 ден.ед. = 100 ден.ед. Дт 41 Кт 60 100	100					100						
4) 10.01.07 г. Отгружен покупателю товар 40 шт. по 3 ден. ед. Дт 62 Дт 90 120 Кт 90 Кт 41 80		80					120				120	80
5) 15.01.07 г. Получена оплата от покупателя 60 ден. ед. Дт 50 Кт 62 60			60					60				
Итого обороты с 01.01.07 г. по 15.01.07 г.	100	80	210	50	50	100	120	60	150		120	80
Сальдо на 15.01.07 г.	20		160			50	60		150		40	

**Оборотно-сальдовая ведомость за период
с 01.01.07 г. по 15.01.07 г.**

Счета	Сальдо нач.		Обороты (01.01.07 г. – 15.01.07 г.)		Сальдо кон. (15.01.07 г.)	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
41	–	–	100	80	20	–
50	–	–	210	50	160	–
60	–	–	50	100	–	50
62	–	–	120	60	60	–
80	–	–	150		150	–
90	–	–	120	80	40	–
Итого	–	–	750	370	430	50

Баланс капитала на 16.01.07 г.

Имущество	Начало периода	Конец периода	Источники	Начало периода	Конец периода
Товары	–	20	Устав. Капитал	–	150
Деньги	–	160	Фин. результат	–	40
Поставщики	–	–50			
Покупатели	–	60			
Итого капитал	–	190	Итого капитал	–	190

Контроль. Кап. кон. – Кап. нач. = (Обороты Дт – Обороты Кт)/2

$$190 - 0 = (750 - 370)/2$$

Одинаковые назначения сторон всех счетов удовлетворяют требованиям унификации, стандартным для любой системы соглашений. Математики во всех формулах обозначают сложение знаком «плюс», а вычитание – знаком «минус». Движение на дорогах в пределах одной страны всегда или левостороннее, или правостороннее. Допустим, на обсуждение поставлено предложение – отказаться от унификации и обозначать знаком плюс в одних формулах увеличение, а в других – уменьшение. Или установить движение машин в городе по одним улицам левостороннее, а по другим – правостороннее.

Очевидно, что такая новация будет воспринята как сознательная попытка запутать математиков, шофёров и пешеходов и единогласно отвергнута. Но именно такая система соглашений принята на бухгалтерских счетах, и ей мы обязаны многим трудностям, связанным с пониманием и истолкованием бухгалтерии.

Казалось бы, существующую систему счетов можно оправдать тем, что она позволяет осуществлять контроль на равенство оборотов. На самом же деле, контрольные возможности системы счетов с одинаковыми назначениями сторон аналогичны.

В этой системе дебетовые обороты, действительно, не равны кредитовым, но разница между ними в ней всегда равна половине изменения капитала за период. Ведь модификации, увеличивающие капитал на X ден. ед., сопровождаются дебетовыми оборотами в размере $2X$ ден. ед. То же самое в отношении кредитовых оборотов будет иметь место для модификаций, уменьшающих размер капитала. Отсюда, контроль в новой системе счетов и бухгалтерских записей следует осуществлять по формуле:

$$\text{Капитал}_{\text{кон}} - \text{Капитал}_{\text{нач}} = (\text{Обороты}_{\text{деб}} - \text{Обороты}_{\text{кред}}) / 2 \quad (1)$$

Очевидно, что существующая система счетов с противоположными назначениями сторон и двойной записью не имеет преимуществ перед системой унифицированных счетов и заметно уступает ей в простоте, наглядности и понятности.

В заключение попытаемся найти причину такого нерационального решения. На взгляд автора, создатели бухгалтерии были выдающимися профессионалами, хорошо осознававшими отрицательные последствия противоположных назначений сторон двух групп счетов. Это решение их, как и группировка данных в историческом балансе, было вынужденным, обусловленным необходимостью исключить появление отрицательных чисел в системе бухгалтерского учёта. В системе счетов с одинаковыми назначениями сторон отрицательные числа появятся в формуле контроля (1) – если капитал за отчётный период уменьшится.

Два варианта бухгалтерских записей для одних и тех же фактов хозяйственной жизни – в общепринятой (искусственной) системе счетов

и естественной системе счетов (с одинаковыми назначениями сторон) – приведены в табл. 12 и 13. Эти примеры, составленные для организации, начинающей свою деятельность, иллюстрируют различия двух вариантов бухгалтерских счетов и бухгалтерских записей.

7. Единая система основных положений теории и методологии бухгалтерского учёта капитала представлена в фальсифицируемой (прозрачной для понимания и критического анализа) форме.

Одним из недостатков существующей теории бухгалтерского учёта является форма её изложения. Основные положения теории невелики по объёму и могут разместиться на двух-трёх страницах. Однако они разбросаны по различным главам объёмистых учебников вперемешку с вытекающими из них следствиями, комментариями, примерами и т.д. и не отделяются явно от последних. Такая форма представления теории затрудняет её понимание, системный анализ и критическую проверку (фальсификацию).

Для устранения этого недостатка результаты исследования представлены в виде кратких тезисов, расположенных в последовательности от общего к частному: исходные (принципиальные) теоретические положения; их логическое развитие; полученные в результате следствия и выводы. Так что, новым результатом исследования является не только содержание, но и форма представления теории.

1. Определение бухгалтерии. Бухгалтерский учёт есть информационная технология, предназначенная для формирования и представления данных о состоянии и движении капитала – как его общего размера, так и двух его разложений.

2. Понятие «капитал». Капитал – основное неопределяемое понятие бухгалтерии, синоним словосочетания «финансовое состояние» и бытового слова «богатство». Капитал и два его разложения являются предметом бухгалтерского учёта.

Все данные используемые в бухгалтерском учёте, прямо или косвенно необходимы для исчисления капитала. Справедливо и обратное: в бухгалтерии отсутствуют данные, которые не используются при исчислении капитала. Таким образом, в системе бухгалтерского учёта используются и хранятся те и только те данные, которые необходимы для исчисления капитала. Капитал измеряется в денежном выражении. Через капитал определяются все компоненты бухгалтерской отчётности.

3. Капитал разлагается бухгалтерией по двум основаниям: по составу и по источникам происхождения.

4. Состав капитала. Составными частями капитала являются объекты, имеющие стоимость, выраженную в денежном измерителе. Они могут принимать форму вещей и форму обязательств: к получению и уплате. Стоимости вещных объектов, как и обязательств к получению, положительны. Стоимость обязательств к уплате отрицательна (по отношению к капиталу, поскольку вычитается из него).

5. Капитал исчисляется как алгебраическая сумма стоимостей объектов, принадлежащих организации, так же, как стоимости принадлежащих ей объектов являются разложением её капитала по составу. Капитал может принимать как положительные, так и отрицательные значения.

6. Источники капитала. Источники капитала (финансовый результат, уставные взносы собственников и капитал, изъятый ими в виде дивидендов, результаты переоценок активов, государственная помощь, и др.) раскрывает факторы происхождения капитала.

7. Финансовым результатом называется изменение капитала организации в результате деятельности её персонала. Финансовый результат складывается из доходов и расходов. Доходами называется любое увеличение капитала, вызванное деятельностью персонала, расходами – любое уменьшение капитала, вызванное деятельностью персонала. Доходы и расходы – атрибуты отдельных фактов хозяйственной жизни. Финансовый результат – атрибут отчётного периода. Финансовый результат может принимать как положительные, так и отрицательные значения.

8. Уставный капитал – сумма капитала, полученного от собственников в готовом виде. Этот источник всегда положителен.

9. Дивиденды – сумма капитала, изъятая у фирмы собственниками. Этот источник принимает или нулевые, или отрицательные значения.

10. Бухгалтерский баланс является отчётом о состоянии капитала. Состоит из двух сегментов, в каждом из которых представляется одно из разложений капитала на отчётную дату. Итогом каждого сегмента является капитал. Значения всех статей баланса целесообразно представлять рациональными числами.

11. Остальные документы бухгалтерской отчётности являются совокупностями оборотных ведомостей и/или аналитическими разложениями к статьям баланса, раскрывающими движение частей и источников капитала за отчётный период.

12. Бухгалтерская отчётность в целом представляет собой иерархическую структуру, в вершине которой находится единственный показатель – капитал. Структура эта состоит из двух параллельных и непересекающихся ветвей, одна из которых является разложением капитала по его составу, другая – разложением капитала по его источникам. В каждой из ветвей представлены как состояние отдельных разложений капитала на отчётную дату, так и их движение за отчётный период.

13. Факты хозяйственной жизни – элементарные события, приводящие к изменениям капитала и/или отдельных его разложений. Данные о фактах хозяйственной жизни являются входной информацией системы бухгалтерского учёта. Основанием для классификации фактов хозяйственной жизни является их воздействие на капитал и его разложения, то есть, на итог и стороны капитального баланса.

14. **Бухгалтерские счета** являются регистрами, предназначенными для составления бухгалтерской отчётности. Под каждую статью отчётности открывается свой счёт (или группа счетов), на котором регистрируются факты, изменяющие значение этой статьи. Бухгалтерские счета вслед за статьями бухгалтерской отчётности делятся на две группы: счета состава и счета источников капитала. Счета имеют двустороннюю форму. Левая сторона счёта называется дебетом, правая – кредитом.

15. **Дебет счетов состава** предназначен для а) регистрации оборотов, увеличивающих капитал, вложенный в соответствующую статью состава, и б) представления положительного итогового значения этой статьи. **Кредит счетов состава** предназначен для а) регистрации оборотов, уменьшающих капитал, вложенный в соответствующую статью, и б) представления отрицательного итогового значения этой статьи.

16. **Дебет и кредит счетов источников** устроен противоположным образом.

17. **Двойная запись.** Под двойной записью понимается равенство дебетовых и кредитовых оборотов в бухгалтерских записях каждого факта хозяйственной жизни. Причина двойной записи – сочетание экономических и технических факторов:

а) закономерностей изменений статей баланса капитала под воздействием пермутаций и модификаций и

б) противоположного назначения дебета и кредита счетов состава и счетов источников.

III. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии

1. Цыганков К.Ю. Очерки истории бухгалтерского учёта: происхождение двойной бухгалтерии. М.: Бухгалтерский учёт, 2004. 376 с. (22,7 п.л.).

2. Цыганков К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учёта. М.: Магистр, 2007. 462 с. (22,1 п.л.).

3. Цыганков К.Ю. Начала теории бухгалтерского учёта. Новосибирск: САФБД, 2009. 278 с. (12,9 п.л.).

Статьи в периодических научных изданиях, рекомендованных ВАК

4. Цыганков К.Ю. Долитературный период развития бухгалтерского учёта // Бухгалтерский учёт. 2001. № 18. С. 56–62 (1,2 п.л.).

5. Цыганков К.Ю. О венецианском варианте двойной бухгалтерии // Бухгалтерский учёт. 2002. № 12. С. 55–59 (0,85 п.л.).

6. Цыганков К.Ю. Происхождение двойной бухгалтерии // Бухгалтерский учёт. 2002. № 16. С. 53–62 (1,5 п.л.).

7. Цыганков К.Ю. Теория капитала: трактовка и основные тезисы // Бухгалтерский учёт. 2006. № 23. С. 58–63 (0,65 п.л.).

8. Цыганков К.Ю. Второе разложение капитала // Сибирская финансовая школа. 2005. № 4. С. 43–51 (1,05 п.л.).
9. Цыганков К.Ю. Баланс от Луки Пачоли до наших дней // Сибирская финансовая школа. 2005. № 4. С. 22–26 (0,7 п.л.).
10. Наумова Н.А., Цыганков К.Ю. Учёт государственной помощи // Сибирская финансовая школа. 2006. № 3. С. 107–111 (0,74 / 0,37 п.л.).
11. Цыганков К.Ю. Аналогия Попова // Сибирская финансовая школа. 2007. № 1. С. 59–64 (0,53 п.л.).
12. Цыганков К.Ю. Что считает бухгалтерия // Сибирская финансовая школа. 2008. № 5. С. 18–29 (1,37 п.л.).
13. Цыганков К.Ю. Баланс, счета и два варианта бухгалтерских записей // Финансы и бизнес. 2009. № 1. С. 129–139 (1,1 п.л.).
14. Цыганков К.Ю. Долитературный период развития бухгалтерского учёта // ЭКО. 2001. № 3. С. 135–158 (0,95 п.л.).
15. Цыганков К.Ю. С чего начиналась современная бухгалтерия // ЭКО. 2001. № 11. С. 171–181, № 12. С. 152–163, и 2002. № 2. С. 163–174, № 3. С. 149–157 (3,1 п.л.).
16. Цыганков К.Ю. Бухгалтерский баланс в историческом развитии // ЭКО. 2006. № 7. С. 130–145 (0,74 п.л.).
17. Цыганков К.Ю. Легко ли понять бухгалтерию // ЭКО. 2006. № 8. С. 139–149 (0,56 п.л.).
18. Цыганков К.Ю. Загадки происхождения бухгалтерии // История науки и техники. 2006. № 8. С. 13–23 (0,96 п.л.).
19. Цыганков К.Ю. Наследие Датини // История науки и техники. 2006. № 9. С. 27–33 (0,47 п.л.).
20. Цыганков К.Ю. Счетоводство до Луки Пачоли // История науки и техники. 2006. № 11. С. 59–68 (0,86 п.л.).

Статьи в других журналах и научных сборниках

21. Цыганков К.Ю. К истокам бухгалтерии: счетоводство до Луки Пачоли // Финансы и бизнес. 2005. № 3. С. 126–133 (0,85 п.л.).
22. Цыганков К.Ю. Круглая сирота // История науки и техники. 2007. № 2. С. 43–51 (0,83 п.л.).
23. Цыганков К.Ю. Как определить доходы и расходы // Сибирская финансовая школа. 2007. № 2. С. 37–44 (0,93 п.л.).
24. Цыганков К.Ю. Понятие капитала в бухгалтерии, политэкономии и экономической теории // Сибирская финансовая школа. 2007. № 3. С. 11–20, № 4. С. 84–90 (2,22 п.л.).
25. Цыганков К.Ю. Проблема классификации счетов по их отношению к балансу // Сибирская финансовая школа. 2008. № 1. С. 94–100 (0,77 п.л.).
26. Цыганков К.Ю. Двойная запись, бухгалтерские счета и их альтернативы // Сибирская финансовая школа. 2008. № 2. С. 123–136 (1,39 п.л.).

762

27. Цыганков К.Ю. Структурирование капитала в бухгалтерской отчётности России и США // Аудитор. 2006. № 7. С. 19–26 (0,61 п.л.).

28. Цыганков К.Ю. Структурирование капитала в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности // Аудитор. 2006. № 8. С. 11–17 (0,59 п.л.).

29. Цыганков К.Ю. Капитал, как суть и цель бухгалтерского учёта // Аудитор. 2006. № 11. С. 15–19, № 12. С. 16–21 (0,9 п.л.).

30. Цыганков К.Ю. Двойная запись как метод составления проводок // Аудитор. 2007. № 1. С. 11–20, № 2. С. 13–15 (1,22 п.л.).

31. Цыганков К.Ю. Отечественная теория бухгалтерского учёта // Аудитор. 2007. № 3. С. 20–25 (0,45 п.л.).

32. Цыганков К.Ю. Принципы МСФО // Аудитор. 2007. № 4. С. 19–26 (0,72 п.л.).

33. Цыганков К.Ю. Принципы бухгалтеров США // Аудитор. 2007. № 6. С. 26–32 (0,63 п.л.).

34. Цыганков К.Ю. Эволюция баланса и теорий бухгалтерского учёта // Аудитор. 2007. № 7. С. 11–18 (0,7 п.л.).

35. Цыганков К.Ю. К проблеме происхождения бухгалтерии // На-логи (газета). 2006. № 15. С. 34–36, № 16. С. 28–31 (0,6 п.л.).

36. Цыганков К.Ю. Энгельс, как предприниматель и счетовод. Антология учётной мысли (сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев). М.: Эко-номистъ. 2006. С. 113–121 (0,55 п.л.).

37. Цыганков К.Ю. Балансовая теория в России. Антология учётной мысли (сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев). М.: Экономистъ. 2006. С. 196–225 (2 п.л.).